



RAAD VAN STATE afdeling Wetgeving

advies 54.690/3
van 27 december 2013

over

een voorontwerp van wet 'houdende instemming met de volgende internationale akten: 1° de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk Bahrein tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gedaan te Manama op 4 november 2007, en 2° het protocol, gedaan te Manama op 23 november 2009, tot wijziging van de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk Bahrein tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voornoemde internationale akten'

CONSEIL D'ÉTAT section de législation

avis 54.690/3
du 27 décembre 2013

sur

un avant-projet de loi 'portant assentiment aux actes internationaux suivants : 1° la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume de Bahreïn tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, faite à Manama le 4 novembre 2007, et 2° le Protocole, fait à Manama le 23 novembre 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume de Bahreïn tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions desdits actes internationaux'

Op 5 december 2013 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Buitenlandse zaken verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende instemming met de volgende internationale akten: 1° de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk Bahrein tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gedaan te Manama op 4 november 2007, en 2° het protocol, gedaan te Manama op 23 november 2009, tot wijziging van de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk Bahrein tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voornoemde internationale akten'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 23 december 2013. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraden, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 27 december 2013.

*

Le 5 décembre 2013, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Affaires étrangères à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi 'portant assentiment aux actes internationaux suivants : 1° la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume de Bahreïn tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, faite à Manama le 4 novembre 2007, et 2° le Protocole, fait à Manama le 23 novembre 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume de Bahreïn tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et adaptant la législation fiscale belge à certaines dispositions desdits actes internationaux'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 23 décembre 2013. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Wilfried VAN VAERENBERGH, conseillers d'État, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 27 décembre 2013.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe instemming te verlenen met het dubbelbelastingverdrag met Bahrein² en met het protocol tot wijziging van dat verdrag³ (artikel 2 van het ontwerp).

Bovendien strekt het ontwerp ertoe de toepassing door België van artikel 28 van het dubbelbelastingverdrag te regelen (artikel 3 van het ontwerp).

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. De Werkgroep gemengde verdragen, ingesteld bij het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten ‘over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen’, heeft op 26 oktober 2010 geoordeeld dat het om een gemengd verdrag gaat.⁴

4. Artikel 26, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag, zoals vervangen bij het wijzigend protocol, luidt:

“De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit die naar verwachting relevant zullen zijn voor de uitvoering van de bepalingen van deze Overeenkomst of voor de toepassing of de tenuitvoerlegging van de nationale wetgeving met betrekking tot belastingen van elke soort en benaming die worden geheven door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten, voor zover de belastingheffing waarin die nationale wetgeving voorziet niet in strijd is met de Overeenkomst. De uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door de artikelen 1 en 2.”

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Overeenkomst ‘tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk Bahrein tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen’, gedaan te Manama op 4 november 2007. In de memorie van toelichting wordt op een aantal plaatsen melding gemaakt van de Seychellen, waar Bahrein is bedoeld.

³ Protocol ‘tot wijziging van de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk Bahrein tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen’, gedaan te Manama op 23 november 2009.

⁴ De Interministeriële Conferentie voor Buitenlands Beleid (ICBB) stemde via de schriftelijke procedure in met het verslag van de Werkgroep gemengde verdragen, wat bij brieven van 20 januari 2011 is bevestigd.

In artikel 1 van het verdrag wordt het personele toepassingsgebied omschreven, namelijk “personen die inwoner zijn van een overeenkomstsluitende Staat of van beide overeenkomstsluitende Staten”, terwijl in artikel 2 de belastingen worden omschreven waarop het verdrag van toepassing is. Het gaat om “belastingen naar het inkomen en naar het vermogen” (paragraaf 1 van het artikel). De bestaande belastingen waarop het verdrag in België van toepassing is, zijn de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting, de belasting van niet-inwoners naar inkomsten uit Belgische bron en de aanvullende crisisbijdrage, telkens “met inbegrip van de voorheffingen en de opcentiemen op die belastingen en voorheffingen” (paragraaf 3 van het artikel).

De regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met Bahrein is evenwel algemeen, en is dus niet beperkt tot de personen bedoeld in artikel 1 van het verdrag en tot de belastingen vermeld in artikel 2 van het verdrag. Bovendien kunnen ook inlichtingen worden gevraagd aan een bevoegde autoriteit “zelfs al heeft die [autoriteit] die inlichtingen niet nodig voor zijn eigen belastingdoeleinden” (artikel 26, paragraaf 4, van het verdrag). De Staat aan wie de inlichtingen zijn gevraagd, dient gebruik te maken van “de middelen waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen” (*idem*).

Gelet daarop rijst de vraag wie in België uitvoering zal moeten geven aan een verzoek om inlichtingen uitgaande van een bevoegde autoriteit van Bahrein.

Uit artikel 3, paragraaf 1, f), van het verdrag volgt dat in België onder “bevoegde autoriteit” wordt verstaan “de Minister van Financiën of zijn bevoegde vertegenwoordiger”. Aangezien het om een gemengd verdrag gaat, is de bevoegdheid daarmee niet exclusief aan de federale minister van Financiën (of zijn bevoegde vertegenwoordiger) toegewezen, maar kan het ook om een deelstatelijke minister van Financiën gaan.

Daarom verdient het aanbeveling om op het intern-Belgische vlak te voorzien in een coördinatiemechanisme en -orgaan, zodat de bevoegde autoriteiten van Bahrein weten tot wie een verzoek om inlichtingen moet worden gericht en de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten onderling kunnen uitmaken op welke wijze gevolg wordt gegeven aan een concreet verzoek. De Raad van State beveelt dan ook aan daarover een samenwerkingsakkoord in de zin van artikel 92bis van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ te sluiten.⁵

5. In de slotformule van zowel de overeenkomst als het protocol wordt bepaald dat in geval van verschil in interpretatie tussen de Arabische, Nederlandse, Franse en Engelse tekst, de Engelse tekst beslissend is.

⁵ Vergelijk met artikel 1bis van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’, en het samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 ‘tussen de Federale Staat en de Gewesten betreffende de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden en betreffende de overlegprocedures inzake technische uitvoerbaarheid van door de Gewesten voorgenen wijzigingen aan de gewestelijke belastingen en inzake de technische uitvoerbaarheid van de invoering door de Gewesten van algemene belastingverminderingen of -vermeerderingen van de verschuldigde personenbelasting’.

Ook de Engelse versie van de overeenkomst zal derhalve moeten worden gevoegd bij het ontwerp van wet dat wordt ingediend bij de Senaat.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

6. In artikel 3 van het ontwerp wordt de wijze van toepassing “door België”⁶ van artikel 28 van het dubbelbelastingverdrag geregeld.

Dat laatste artikel luidt:

“De bepalingen van de artikelen 10, 11 en 12 zijn niet van toepassing indien het belangrijkste doel of één van de belangrijkste doelstellingen van een persoon die betrokken is bij het creëren of het overdragen van een recht of een schuldvordering uit hoofde waarvan dividenden, inkomsten uit schuldvorderingen of royalty's verschuldigd zijn, erin bestond voordeel te halen uit die artikelen door middel van het creëren of overdragen van dat recht of die schuldvordering.”

Het bij het dubbelbelastingverdrag gevoegde protocol⁷, waarin afspraken zijn opgenomen over de interpretatie van sommige bepalingen van het verdrag, houdt niets in over dat artikel van het verdrag.

Artikel 3, § 1, inleidende zin, van het ontwerp van instemmingswet bepaalt:

“Voor de toepassing door België van artikel 28 van de Overeenkomst, zoals gewijzigd door het Protocol, mag er inzonderheid van uitgegaan worden, behoudens tegenbewijs, dat het belangrijkste doel of één van de belangrijkste doelstellingen van een persoon die betrokken is bij het creëren of het overdragen van een recht of een schuldvordering uit hoofde waarvan inkomsten uit schuldvorderingen of royalty's uit Belgische bronnen worden betaald aan een vennootschap die inwoner is van het Koninkrijk Bahrein, erin bestaat de voordelen te verkrijgen van artikel 11 of 12 van de Overeenkomst door middel van het creëren of overdragen van dat recht of die schuldvordering, wanneer de drie [voorwaarden gesteld in dit artikel van de instemmingswet] gelijktijdig vervuld zijn”.

Uiteraard kan die bepaling er niet toe strekken eenzijdig een bepaalde (authentieke) interpretatie van artikel 28 van het verdrag aan Bahrein op te leggen.⁸ Ze mag ook

⁶ Die woorden dienen uiteraard bevoegdheidsconform te worden geïnterpreteerd. De federale wetgever kan ter zake immers geen verplichtingen opleggen aan de gewesten.

⁷ Niet bedoeld is het wijzigend protocol, doch wel het protocol gevoegd bij de oorspronkelijke overeenkomst, dat eveneens op 4 november 2007 is ondertekend en er een integrerend deel van vormt.

⁸ Cass. 16 januari 1968, *Arr.Cass.* 1968, (670) 676: “Dat immers een internationale overeenkomst niet voor eenzijdige uitlegging van overheidswege vatbaar is; dat, aangezien een dergelijke overeenkomst uiteraard uit de gemeenschappelijke wil van de Hoge Contracterende Partijen ontstaan is, een van deze partijen, in het onderhavige geval de Belgische Staat, de andere partij niet eenzijdig zou kunnen verbinden door ze bij wege van wet uit te leggen”. In dezelfde zin: Cass. 12 maart 1968, *Arr.Cass.* 1968, (926) 928.

geen afbreuk doen aan de bepalingen van het dubbelbelastingverdrag, zoals die in redelijkheid te begrijpen zijn.⁹

Artikel 3 van het ontwerp kan dus niet méér zijn dan een soort van leidraad voor de Belgische federale belastingdiensten bij de toepassing van artikel 28 van het dubbelbelastingverdrag. Die draagwijdte ervan zou duidelijker tot uiting moeten worden gebracht. In plaats van gewag te maken van “de toepassing door België”, wordt daarom het best aangegeven dat het om de toepassing door de Belgische federale belastingdiensten gaat.

7. In de inleidende zin van artikel 3, § 1, van het ontwerp dienen de woorden “, zoals gewijzigd door het Protocol,” te worden geschrapt. Artikel 28 van het dubbelbelastingverdrag is immers niet gewijzigd bij het wijzigend protocol.

*

⁹ Zie artikel 31, lid 1, van het verdrag van Wenen van 23 mei 1969 ‘inzake het verdragenrecht’: (vertaling) “Een verdrag moet te goeder trouw worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het Verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het Verdrag.”

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹, et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de porter assentiment à la convention préventive de la double imposition avec le Bahreïn² ainsi qu'au protocole modifiant cette convention³ (article 2 du projet).

Le projet vise en outre à régler l'application par la Belgique de l'article 28 de la convention préventive de la double imposition (article 3 du projet).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Le Groupe de travail traités mixtes, institué par l'Accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les Communautés et les Régions 'relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes' a estimé le 26 octobre 2010 qu'il s'agit d'un traité mixte⁴.

4. L'article 26, paragraphe 1, de la convention préventive de la double imposition, tel qu'il a été remplacé par le protocole modificatif, s'énonce comme suit :

« Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus par ou pour le compte des États contractants dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2. »

L'article 1 de la convention détermine le champ d'application personnel, à savoir les « personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants », tandis que l'article 2 définit les impôts auxquels s'applique la Convention. Il s'agit des « impôts sur le revenu et sur la fortune » (paragraphe 1 de l'article). Les impôts existants auxquels la

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, il faut entendre par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² Convention 'entre le Royaume de Belgique et le Royaume de Bahreïn tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune', fait à Manama le 4 novembre 2007. À plusieurs endroits, l'exposé des motifs fait état des Seychelles alors que c'est le Bahreïn qui est visé.

³ Protocole 'modifiant la convention entre le Royaume de Belgique et le Royaume de Bahreïn tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune', fait à Manama le 23 novembre 2009.

⁴ Des courriers du 20 janvier 2011 confirment que la Conférence interministérielle de la Politique étrangère (CIPE) a approuvé le rapport du Groupe de Travail Traités mixtes dans le cadre d'une procédure écrite.

Convention s'applique en Belgique, sont l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales, l'impôt des non-résidents sur les revenus de source belge et la contribution complémentaire de crise, chaque fois « y compris les précomptes et les additionnels auxdits impôts et précomptes » (paragraphe 3 de l'article).

La réglementation en matière d'échange de renseignements avec le Bahreïn est toutefois générale et ne se limite donc pas aux personnes visées à l'article 1 de la convention ni aux impôts mentionnés à l'article 2 de la convention. En outre, des renseignements peuvent également être demandés à une autorité compétente « même s[i] [elle] n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales » (article 26, paragraphe 4, de la convention). L'État auquel sont demandés les renseignements, doit utiliser « les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés » (*idem*).

On peut dès lors se demander qui en Belgique devra donner exécution à une demande de renseignements émanant d'une autorité compétente du Bahreïn.

Il résulte de l'article 3, paragraphe 1, f), de la Convention que, par « autorité compétente » on entend, en Belgique, « le Ministre des Finances ou son représentant autorisé ». S'agissant d'un traité mixte, la compétence ne se trouve pas ainsi exclusivement attribuée au ministre fédéral des Finances (ou à son représentant autorisé), mais peut aussi l'être à un ministre des Finances d'une entité fédérée.

Il est par conséquent recommandé de prévoir un mécanisme et un organe de coordination internes propres à la Belgique, afin de permettre aux autorités compétentes du Bahreïn de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements et à l'État fédéral, aux communautés et aux régions, de déterminer de quelle manière il y a lieu de donner suite à une demande concrète. Le Conseil d'État préconise dès lors de conclure à ce sujet un accord de coopération au sens de l'article 92bis de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles'⁵.

5. La formule finale, tant de la convention que du protocole, prévoit qu'en cas de divergence d'interprétation entre les textes arabe, néerlandais, français et anglais, c'est le texte anglais qui prévaut.

Dès lors, la version anglaise de la convention devra également être jointe au projet de loi déposé au Sénat.

⁵ Comparer avec l'article 1bis de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', et avec l'accord de coopération du 7 décembre 2001 'entre l'État fédéral et les Régions relatif à l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales et aux procédures de concertation concernant l'applicabilité technique des modifications aux impôts régionaux projetées par les Régions et l'applicabilité technique de l'instauration par les Régions de réductions ou d'augmentations générales de l'impôt des personnes physiques dû'.

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

6. L'article 3 du projet règle les modalités d'application « par la Belgique »⁶ de l'article 28 de la convention préventive de la double imposition.

Ce dernier article s'énonce comme suit :

« Les dispositions des articles 10, 11 et 12 ne sont pas applicables si le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de toute personne impliquée dans la création ou la cession d'un droit ou d'une créance au titre duquel des dividendes, des revenus de créances ou des redevances sont payés est de tirer avantage de ces articles au moyen de cette création ou de cette cession ».

Le protocole⁷, joint à la convention préventive de la double imposition, qui reproduit des accords concernant l'interprétation de certaines dispositions, ne prévoit rien concernant cet article de la convention.

L'article 3, § 1^{er}, phrase introductive, du projet de la loi d'assentiment dispose que:

« Pour l'application par la Belgique de l'article 28 de la Convention, telle que modifiée par le Protocole, il y a notamment lieu de considérer, sauf preuve contraire, que le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de toute personne impliquée dans la création ou la cession d'un droit ou d'une créance, au titre duquel des revenus de créances ou des redevances de source belge sont payés à une société qui est un résident du Royaume de Bahreïn, est d'obtenir les avantages des articles 11 ou 12 de la Convention au moyen de la création ou de la cession de ce droit ou de cette créance, lorsque les trois conditions suivantes [énoncées au présent article de la loi d'assentiment] sont remplies simultanément ».

Il est évident que cette disposition ne peut pas avoir pour objet d'imposer unilatéralement au Bahreïn une interprétation (authentique) déterminée de l'article 28 de la convention⁸. Elle ne peut dès lors pas porter atteinte aux dispositions de la convention préventive de la double imposition, telles que celles-ci peuvent être raisonnablement appréhendées⁹.

L'article 3 du projet ne peut donc pas être plus qu'une sorte de fil conducteur pour les services fiscaux fédéraux belges lors de l'application de l'article 28 de la convention préventive de la double imposition. Cette portée devrait être exprimée plus clairement. Au lieu de

⁶ Ces termes doivent évidemment se lire conformément aux règles répartitrices de compétence. Le législateur fédéral ne peut en effet pas imposer d'obligation aux régions en la matière.

⁷ Ce n'est pas le protocole modificatif qui est visé mais le protocole joint à la Convention initiale, qui a également été signé le 4 novembre 2007 et qui en constitue une partie intégrante.

⁸ Cass. 16 janvier 1968, *Pas.* 1968, (625) 630: « Qu'en effet une convention internationale n'est pas susceptible d'interprétation unilatérale par voie d'autorité ; que, pareille convention étant, par nature, issue de la volonté commune des Hautes Parties contractantes, l'une de ces parties – ici l'État belge – ne saurait unilatéralement lier l'autre partie en l'interprétant par voie législative ». Dans le même sens : Cass. 12 mars 1968, *Pas.* 1968, (874) 876.

⁹ Voir l'article 31, paragraphe 1, de la convention de Vienne du 23 mai 1969 'sur le droit des traités': « Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but ».

faire état de « l'application par la Belgique », mieux vaudrait, pour ce motif, indiquer qu'il s'agit de l'application par les services fiscaux fédéraux belges.

7. Dans la phrase introductive de l'article 3, § 1^{er}, du projet, les mots « , telle que modifiée par le Protocole, » doivent être supprimés. L'article 28 de la convention de la double imposition n'a en effet pas été modifié par le protocole modificatif.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT